



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10932.720183/2013-49
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.868 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INTERPRINT LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PREMISSA EQUIVOCADA. MATÉRIA DIVERSA. FALTA DE DIALETICIDADE DAS RAZÕES. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA. CARÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. INSURGÊNCIA CONTRA TEMA SUBSIDIÁRIO NÃO APRECIADO E PREJUDICADO POR PROVIMENTO ABRANGENTE. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial que adota premissa equivocada em relação à matéria julgada e, consequentemente, ao fundamento determinante do Acórdão recorrido, insurgindo-se contra tema diverso daquele tratado e decidido; também resta, assim, ausente a necessária dialeticidade recursal.

Da mesma forma, quando um Acórdão apresentado como *paradigma* trata de aspectos jurídicos específicos e temática legal distinta, que não foram abordados no Acórdão recorrido, este não se presta para demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial.

Se determinada matéria trazida pelo contribuinte em Recurso Voluntário não foi propriamente analisada e, por óbvio, não foi objeto de fundamentação no r. *decisum* - em razão de sua relação de *subsidiariedade* com tema principal da demanda, mais abrangente, então escrutinado e integralmente provido - não há hipótese e nem interesse recursal da Fazenda Nacional em relação a tal assunto *secundário*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.868 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10932.720183/2013-49

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 1.879 a 1.902) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 1302-003.337 (fls. 1.796 a 1.886), da sessão de 22 de janeiro de 2019, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que deu provimento integral ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte, cancelando a Autuação. Confira-se sua respectiva ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

GLOSA DE DESPESA DE ÁGIO. REQUISITOS DE REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. REQUISITOS LEGAIS PREENCHIDOS. DEDUTIBILIDADE

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Atendidas as disposições contidas nos arts. 385 e 386 do RIR/99; além dos requisitos de ordem formal, como o arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, verifica-se a possibilidade de registro e amortização do ágio.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO. LEGALIDADE

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, exigidos da Contribuinte por meio de Autuação sob a acusação de *deduzir* indevidamente do Lucro Real e da base de cálculo da referida Contribuição Social valores percebidos com a amortização do ágio formado na compra de participações societárias da “INTERPRINT” pela “ABNOTE” (atual “VALID SOLUÇÕES E SERVIÇOS DE SEGURANÇA EM MEIOS DE PAGAMENTO E IDENTIFICAÇÃO S.A.”), por meio de operação que contemplou a *aquisição dos 24,00% da participação da INTERPRINT pela ORICTOLAGUS*, e que posteriormente foi repassada para ABNOTE, para UNICERT e para própria INTERPRINT.

Registre-se, desde já, que a Fazenda Nacional insurge-se contra as matérias de **1) indedutibilidade do ágio – ágio interno** e **2) dedutibilidade do ágio na base de cálculo da CSLL**.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Trata-se de Recurso Voluntário frente ao Acórdão nº 1541.465, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (fls. 1.602 a 1.633), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, e cuja ementa é a seguinte:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio correspondente à parcela do ágio gerado internamente ao grupo econômico, em transação efetuada pelos sócios com eles mesmos, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada, por não se revestir de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória, não recolhida ou recolhida a menor, com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

LANÇAMENTO. DECORRÊNCIA. CSLL.

Em se tratando de lançamento decorrente dos mesmos pressupostos fáticos que serviram de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em razão da relação de causa e efeito."

Os presentes autos tratam de lançamento de ofício relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo aos anos-calendários de 2008 a 2012, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal (TVCF) de fls. 939 a 952 e Autos de Infração de fls. 953 a 1.002, no valor total de R\$ 20.609.652,47 (juros de mora calculados até 12/2013).

O fundamento do lançamento foi a constatação de dedução indevida na apuração dos referidos tributos de despesas com amortização de ágio.

É o seguinte o relato trazido pela decisão recorrida, acerca da autuação:

"Amortização de Ágio

No decorrer dos trabalhos realizados na Diligência, MPFD nº 08.1.19.002012001566, determinada para verificar a regularidade do

aproveitamento da amortização de ágio na redução do lucro da INTERPRINT Ltda com vistas a reduzir o pagamento de IRPJ e CSLL, constatou-se que parcela do ágio que vem sendo amortizado se deu de maneira irregular.

Com vistas à criação e amortização de ágio foi efetuada uma reorganização societária, com várias operações sucessivas e em curto espaço de tempo, estando envolvidas: INTERPRINT LTDA (CNPJ n.º 42.123.091/000100), ORICTOLAGUS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA (CNPJ n.º 09249975/000122), UNICERT DO BRASIL LTDA (CNPJ n.º 04.174.616/000130) ; AMERICAN BANKNOTE S/A (CNPJ n.º 03.113.309/000147) ; INTERLAB BRASIL AB (CNPJ n.º 09.319.903/000104) e Pessoas Físicas (Ernesto XXX, Fauzi XXX, Pedro XXX, Rene XXXX, Eduardo XXXXX, Humberto XXXXX, João XXXXX e Eduardo XXXXX) que a partir de agora passamos a nos reportar como INTERPRINT, ORICTOLAGUS, UNICERT, ABNOTE, INTERLAB e Pessoas Físicas, respectivamente.

A INTERPRINT foi adquirida com ágio pela ORICTOLAGUS (24,00% das quotas do capital social) em 28/02/2008.

A ORICTOLAGUS, cujos sócios eram os mesmos da INTERPRINT e o patrimônio era unicamente a participação societária dos 24,00% que passou a deter da INTERPRINT, foi incorporada pela ABNOTE em 11/04/2008.

A UNICERT adquiriu 76% das quotas do capital social da INTERPRINT com ágio em 09/05/2008 e recebeu as demais 24% quotas do capital social da INTERPRINT cedidos pela ABNOTE em 28/05/2008.

A UNICERT, que passou a deter 100% da participação societária da INTERPRINT, foi incorporada pela própria INTERPRINT, em uma incorporação reversa em 30/05/2008.

A partir desta incorporação, a INTERPRINT passou a amortizar o ágio constituído na sua própria aquisição pela ORICTOLAGUS e pela UNICERT, empresas estas que surgiram somente como veículo para aproveitamento do ágio constituído.

Ressalte-se que 100% das quotas do capital social da UNICERT pertenciam à ABNOTE, sendo que nesta incorporação pela INTERPRINT a ABNOTE recebeu a totalidade das quotas do capital social da INTERPRINT.

A real operação foi a aquisição da INTERPRINT pela ABNOTE, atual VALID SOLUÇÕES E SERVIÇOS DE SEGURANÇA EM MEIOS DE PAGAMENTO E IDENTIFICAÇÃO S.A, CNPJ n.º 33.113.309/000147 (VALID), visto que, após todas as operações realizadas, passou a deter 99,98% das quotas do capital social da INTERPRINT. Estas operações constam de Acordo de Investimento e Outras Avenças celebrado entre as partes.

O ágio constituído irregularmente e não passível de amortização refere-se à parcela do ágio que surgiu da aquisição dos 24,00% da participação da INTERPRINT pela ORICTOLAGUS, e que posteriormente foi repassada para ABNOTE, para UNICERT e para própria INTERPRINT.

(...)

Desta forma, elaboramos demonstrativo (Anexo I) dos valores aproveitados irregularmente para amortização pela incorporação da UNICERT e que estão sendo objeto de lançamento de ofício em Auto de Infração por reduzirem o

lucro para efeito de apuração do IRPJ e CSLL, em desacordo com arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Foram elaborados também demonstrativos das multas isoladas pela falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (Anexo II), de que tratam os Arts. 222 e 843 do RIR/99;

art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 e da falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada (Anexo III), Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007.

Os demais enquadramentos legais das infrações cometidas encontram-se discriminados nas folhas de continuação dos Autos de Infração.

Em 17/01/2014, a contribuinte, por seus procuradores, protocolou impugnação aos Autos de Infração objetos do presente processo (fls. 1.005 a 1.049), sob as razões de fato e de direito expostas a seguir:

(...)

– além disso, como já esclarecido, após a contribuição ao capital da ORICTOLAGUS de quotas da INTERPRINT a valor de mercado, a ORICTOLAGUS foi incorporada pela ABNOTE, terceiro independente;

– não haveria discussão sobre transação entre partes relacionadas se os antigos quotistas da INTERPRINT tivessem aportado as quotas da INTERPRINT diretamente no capital social da ABNOTE por seu valor de mercado, operação que permitiria o registro de ágio no mesmo valor daquele registrado pela ORICTOLAGUS;

– ocorre que a ABNOTE é companhia aberta negociada em bolsa de valores e, portanto, sujeita a diversas restrições e regras;

– assim, para atingir o objetivo das negociações e garantir a aquisição das quotas da INTERPRINT e de suas controladas (de importância estratégica para a ABNOTE na ocasião, pois permitiria o alcance de melhores níveis de eficiência operacional, ganhos de escala e uma melhor estrutura de capital) o caminho escolhido foi o da incorporação de sociedades, já que em uma operação de aumento de capital não seria possível garantir que os percentuais de participação negociados seriam atingidos;

– como se vê, é descabida a alegação do fiscal autuante de que a utilização da ORICTOLAGUS "objetivou unicamente buscar o benefício fiscal previsto no art. 7º da Lei 9.532/97", como consta no termo de verificação e constatação fiscal. Não há, em suma, qualquer sorte de irregularidade na participação da ORICTOLAGUS na reestruturação societária empreendida.

(...)

IV. CONCLUSÕES

Ante todo o exposto, a Impugnante requer seja julgado improcedente o lançamento tributário, tendo em vista que:

(i) a autuação em questão está fundamentada em exigência equivocada, em verdadeira afronta aos artigos 385 e 386, do RIR/99, sendo certo que, caso tivesse procedido a uma análise correta das operações e da legislação, a fiscalização teria verificado a regularidade da dedutibilidade da despesa de amortização do ágio, evitando-se uma glosa claramente indevida;

(ii) o auto de infração equivocou-se no cálculo do montante do ágio que decorreu da operação autuada; e,

(iii) a imposição da multa isolada em conjunto com a multa de ofício sobre o montante principal exigido importa em imposição de penalidade em duplicidade sob uma mesma infração, caracterizando bis in idem."

A decisão de primeira instância (fls. 1.602 a 1.633) ratificou a conclusão da autoridade fiscal, no sentido da inexistência de custo (dispêndio para obter algo de outrem) na "aquisição dos 24% da participação da INTERPRINT pela ORICTOLAGUS, cujos sócios eram os mesmos", de modo que injustificável a amortização do "ágio de si mesma" daí originado.

Asseverou que a lei tributária, a lei comercial e as normas contábeis estão entrelaçadas quanto à matéria, de modo que não procede a alegação de violação ao Princípio da Legalidade.

Rejeitou, ainda, a alegação de que a autoridade fiscal não logrou contestar o laudo de avaliação apresentado como fundamento do ágio contabilizado. A autuação tem por fundamento a não aceitação de que "partes pertencentes a um mesmo grupo, por meio de um laudo de avaliação de ativos com base em rentabilidade futura, sem que haja um terceiro que reconheça essa projeção e arque com o ônus de pagar um valor maior, criem o ágio, transfiram esse ágio e depois seja deduzida a amortização desse ágio do IRPJ e da CSLL, sem que tenha sido efetuado qualquer dispêndio sobre esse ágio".

Quanto ao fato de a ORICTOLAGUS se tratar de uma "empresa-veículo", entendeu presentes características suficientes para tal enquadramento: os sócios que deliberaram a formalização da operação que gerou o ágio artificial eram os mesmos da INTERPRINT; e a empresa foi constituída e extinta em um curto espaço de tempo (setembro de 2007 a abril de 2008) e criada com o único objetivo de participar do negócio jurídico.

Em relação ao suposto equívoco da autoridade fiscal quanto ao montante do ágio constituído de forma irregular, considerou acertado o cálculo realizado na autuação, já que estão em consonância com os lançamentos contábeis da UNICERT:

"Efetivamente, de acordo com os lançamentos contábeis analisados (fl. 517) e com o Acordo de Investimentos, o ágio em questão corresponde à diferença entre o valor pelo qual as quotas foram cedidas, R\$53.352.600,21 (R\$52.244.189,19 + R\$1.108.411,10) e o valor patrimonial do investimento na INTERPRINT R\$19.821.159,27 (24% de R\$82.588.163,62) – (Anexo I do Protocolo de Incorporação da Unicert por Interprint, fl. 217). Ou seja, R\$33.531.440,94 que representa 22,53% do ágio total escriturado R\$148.805.800,65."

E, ainda, que o valor de R\$ 1.108.411,10, conforme contabilizado pelo próprio sujeito passivo compõe o valor da cessão de quotas pela ABNOTE e serviu de base para o pagamento do imposto sobre ganho de capital pelas pessoas físicas sócias da INTERPRINT.

Manteve, portanto, integralmente o lançamento referente ao IRPJ e à CSLL devidos no ajuste anual. Julgou improcedente, por fim, a Impugnação em relação à multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ/CSLL, já que se trata de infração distinta, prevista em diferentes dispositivos da legislação, portanto, ausente o bis in idem.

Após a ciência da citada decisão (fl. 1.641), o sujeito passivo apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1.645/1.698, no qual, embora teça considerações adicionais em relação aos fundamentos da decisão recorrida, basicamente, repete as alegações e pedidos trazidos na Impugnação.

É o Relatório.

Como visto, a DRJ (fls. 1.602 a 1.633) negou provimento à Impugnação apresentada, mantendo integralmente o lançamento de ofício procedido. Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este E. CARF, reiterando seus argumentos, defendendo, inclusive, que o ágio foi gerado em operação com efetivo dispêndio, entre partes não relacionadas no momento da aquisição do investimento, dentro de estrutura negocial plenamente lícita e necessária.

Ao seu turno, como relatado, a C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. Tribunal Administrativo deu provimento integral ao *Apelo* manejado, cancelando por completo as exigências, entendendo não se tratar de *ágio interno* e que não haveria qualquer invalidade nas operações de aquisição como manejadas.

Posteriormente, foram oposto Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional, demonstrado existir suposta *omissão sobre a ausência de norma específica que autorize a dedução da despesa com a amortização de ágio na base de cálculo da CSLL*, sendo, contudo, tal reclamação pontual rejeitada pelo r. Despacho de Embargos de fls. 1.876 a 1.877.

Na sequência foi interposto pela mesma *Parte* o Recurso Especial, ora sob julgamento, demonstrando a suposta existência de dissídio jurisprudencial, trazendo v. Arestos paradigmáticos, referentes à impossibilidade de dedução de *ágio interno*, gerado entre parte relacionadas, artificialmente, e a ausência de permissivo legal para se deduzir tal *mais-valia* da base tributável da CSLL.

Processado o *Apelo* Especial da I. Procuradora, este teve seu seguimento determinado por meio do r. Despacho de Admissibilidade fls. 1.905 a 1.912, entendendo que ambos dissídios jurisprudenciais suscitados restaram caracterizados, acatando todos os v. Acórdãos *paradigmas* apresentados.

Em seguida, procedeu-se à intimação da Contribuinte, não sendo ofertadas Contrarrazões. Às fls. 1.922 a 1.959 foi apresentado Petitório dos seus I. Patronos, requerendo tanto a inadmissão, quanto o julgamento improcedente do *Apelo* fazendário.

Depois e por fim, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Recorrida não ofertou Contrarrazões.

Não obstante, apresentou-se Petitório às fls. 1.922 a 1.959, cujo teor, pedido e técnica forense, claramente, fazem as vezes de tal *peça* contra-argumentativa.

Tendo em vista que o *requerimento* foi ofertado antes do sorteio e distribuição deste feito para julgamento do *Apelo* Especial, sendo manifestação - por excelência e natureza - exclusivamente *postulatória*, à luz dos princípios da máxima efetividade e do formalismo moderado do processo administrativo, este será regularmente conhecido e apreciado, mas na condição de *memoriais* – para que nem se avenge violação de regra regimental.

A Contribuinte, quando ao conhecimento, primeiro alega, nos referidos *memoriais*, que existe fundamento *inatacado* no v. *Aresto combatido*, afirmando *que o* decisum *destacou que (...) no presente caso o ágio efetivamente existiu e os requisitos legais para fins de dedutibilidade foram preenchidos pela Recorrida, não havendo outra alternativa senão o cancelamento da glosa efetuada pela fiscalização. Trata-se de argumento autônomo, suficiente a suportar, por si só, a conclusão adotada pelo acórdão.*

Além disso, demonstra que o Recurso Especial está fundamentado em premissa equivocada.

Aponta que *a Fazenda alega que a divergência consistiria no fato de que os acórdãos paradigmas não permitem a dedução de despesas com a amortização de "ágio interno" (gerado a partir de operações realizadas por empresas do mesmo grupo econômico), sendo que o acórdão recorrido decidiu pelo seu cabimento. Ocorre que a premissa de que o acórdão recorrido teria autorizado a dedução das despesas com amortização de ágio interno está errada! O acórdão recorrido não permite a dedução de ágio interno! Permitiu a dedução por que reconheceu que a formação do ágio não decorre de operação interna, sem substância econômica.*

Ainda, na mesma linha, acrescenta que não existe divergência jurisprudencial entre o v. Aresto recorrido e os v. Acórdãos *paradigmáticos* nº 1301-00.058 e nº 1402-001.33, referentes a *ágio interno*, assim como não há dissídio jurisdicional em relação ao v. Acórdão nº 1302-00.834, *paradigma* este que tratou das regras de dedução do *ágio da base de cálculo da CSLL*.

Pois bem, assiste toda razão à Recorrida.

E registre-se que tal constatação nada *depende* do conhecimento de seu *memoriais*, posto que é baseada em notórios elementos da r. *decisão* recorrida, em cotejo e confronto analítico com as razões recursais fazendárias aduzidas, acompanhadas de seus correspondentes v. Acórdãos *paradigmas*.

Primeiramente, esclareça-se que o *paradigma* v. Acórdão nº 1302-00.834 é da mesma C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF; mas foi prolatado anteriormente à Portaria MF nº 343/2015, o que afasta o óbice regimental objetivo ao seu acatamento, observada a devida aplicação do *tempus regit actum* a tal limitação recursal ulterior.

Dito isso, porém, *data maxima venia* e conferindo todo o respeito à *Parte* combatente, é evidente que a fundamentação de toda a pretensão estampada no *Apelo* Especial arrima-se em premissa equivocada¹.

Nesse sentido, consta, desde a ementa do v. Acórdão nº 1302-003.337, ora recorrido, que a acusação de ocorrência de *ágio interno* foi sumariamente **descartada e superada**, pela prévia apuração de **provas e fatos** envolvidos na contenda, voltando-se, assim, a análise de Direito a outros aspectos. Confira-se trechos:

GLOSA DE DESPESA DE ÁGIO. REQUISITOS DE REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. REQUISITOS LEGAIS PREENCHIDOS. DEDUTIBILIDADE

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os

¹ Premissa equivocada

Há situações em que o recorrente parte de uma premissa que lhe é favorável, porém tal premissa não se confirma no acórdão recorrido. Nesse passo, ele apresenta um paradigma que efetivamente constituiria divergência, porém esta foi instaurada em face de premissa equivocada, portanto não pode ser aceita. Quando isso ocorre, a situação verdadeira, constante do acórdão recorrido, relativamente à matéria tratada, deve ser especificada no despacho. (...) Trata-se, sim, de situação em que o recorrente parte de uma premissa que não existiu no acórdão recorrido, o que é bem mais grave que a constatação de situações fáticas dessemelhantes.
file:///C:/Users/CARF/Downloads/MANUAL-ADMISSIBILIDADE%20RECURSO%20ESPECIAL%20v-3_1-ed_14-12-2018%20(2).pdf

requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Atendidas as disposições contidas nos arts. 385 e 386 do RIR/99; além dos requisitos de ordem formal, como o arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, verifica-se a possibilidade de registro e amortização do ágio.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO. LEGALIDADE

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

(...)

Voto Vencedor

Das Considerações Iniciais

Os autos de infração objeto do processo em referência foram lavrados para a exigência de IRPJ, CSLL e multa isolada, nos anos-calendário de 2008 a 2012.

***A fiscalização entendeu** ser indedutível a parcela do ágio da Unicert do Brasil Ltda. ("Unicert") "constituído na operação de aquisição de 24,00% (vinte e quatro por cento) da INTERPRINT pela ORICTOLAGUS". Para tanto, a fiscalização apresentou duas justificativas:*

1: o ágio teria sido gerado em operação realizada entre partes relacionadas, dentro de um mesmo grupo econômico, sem substância econômica.

2: a Orictolagus serviu de empresa veículo, criada exclusivamente para a criação e aproveitamento de ágio.

(...)

Disso pode-se concluir que: conforme o art. 385 do RIR/99, para fins de registro do ágio deverá ocorrer o seguinte: (i) o efetivo pagamento do ágio; (ii) a mais-valia paga deve encontrar base em um dos fundamentos elencados pelo §2º, do artigo mencionado; e (iii) o investimento deve ser elegível à avaliação com base no método da equivalência patrimonial (cf. se extrai dos arts. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77; art. 248 da Lei nº 6.404/76 e art. 384, do RIR/99). Passemos à verificação da presença dos requisitos para registro do ágio.

In casu, a operação que ensejou o ágio glosado refere-se à aquisição de 100% do capital da Recorrente (Interprint) dos seus antigos quotistas.

Em síntese, os vendedores entregariam 100% das suas quotas na Interprint e queriam receber 76% do preço em dinheiro da Unicert e 24% do preço em participação na ABnote.

Desse modo, as partes firmam o Acordo de Investimentos e Outras Avenças (doc. 18 da Impugnação), celebrado em 28.01.2008, que regulou a aquisição de 100% da Interprint, a serem pagos: (i) 76% em dinheiro, e (ii) 24% em participação na ABnote, a ser emitida em decorrência da incorporação da sociedade que detivesse 24% das quotas da Interprint.

Veja-se a evolução cronológica da transação:

(...)

O fundamento econômico do ágio foi parte rentabilidade futura da Interprint e parte diferença positiva entre valor de mercado e valor contábil de ativos,

conforme laudos de avaliação preparados por empresas especializadas (docs. 05 e 09 da Impugnação).

- 30.05.2008: Interprint (Recorrente) incorporou a Unicert e passou a amortizar o ágio, nos moldes da legislação vigente.

Pois bem. Passamos a análise. (...)

O preço e a forma de aquisição das quotas foram negociados entre os Investidores e o grupo de quotistas da Recorrente, conforme Acordo de Investimentos e Outras Avenças.

Não se pode caracterizar o ágio decorrente da aquisição de 24% das quotas da Recorrente como "interno", já que a integralização dessa participação na Orictolagus se deu em estrito cumprimento a contrato firmado com terceiros, no contexto de aquisição dessas quotas e em condições de mercado, com efetivo pagamento de preço mediante entrega, aos quotistas, de valores mobiliários da ABnote — sociedade absolutamente estranha ao antigo grupo econômico que detinha a Recorrente.

O aporte de 24% das ações da Recorrente na sociedade Orictolagus, pelo valor de mercado negociado com os Investidores, era etapa intrínseca da operação de aquisição de 100% das quotas da sociedade.

Também **não há** que se falar em ausência de alienação e aquisição de participação societária ou substancia econômica, como alega a decisão recorrida. Para fins do registro de ágio ou deságio, configuram-se como aquisição os atos ou negócios que resultem na transferência da titularidade de uma participação societária. E a própria legislação fiscal trata a transferência de bens em integralização de capital social como alienação, sujeita à apuração de ganho de capital tributável para os alienantes.

Tampouco há que se falar em ausência de substancia econômica. Como já dito, a transferência das quotas para a Orictolagus a valor de mercado era etapa intrínseca da alienação da participação para os Investidores mediante pagamento em valores mobiliários. A substancia econômica da transação é respaldada em efetivo pagamento efetuado por terceiro independente à ABnote.

Também não procede a alegação de que a Orictolagus seria uma empresa veículo criada exclusivamente para fins de geração do ágio, pois, como visto, a utilização da Orictolagus decorreu da necessidade de viabilizar o pagamento de 24% do preço em participação na ABnote.

Deve-se ressaltar, ainda, que o ágio em questão seria gerado por qualquer que fosse a estrutura adotada, já que a operação correspondeu à alienação de 100% das quotas de uma sociedade a terceiros, por valor de mercado superior ao patrimônio líquido da investida. (destacamos)

Na verdade, o debate jurídico, eficaz e determinante, desenrolou-se no campo da licitude e da adequação do emprego de entidade rotulada de empresa-veículo na estrutura de aquisição.

Agora confira-se passagens da Declaração de Voto do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, acompanhando o voto vencedor:

Com relação ao fundamento da autuação, de que o ágio teria sido gerado em operação realizada entre partes relacionadas, dentro de um mesmo grupo econômico, mediante a criação de uma empresa veículo, pelo que lhe faltaria substância econômica, entendo que tem razão a recorrente quando alega que a criação da empresa Orictolagus para transferência de 24% das ações detidas pelos sócios da Interprint, fez parte do **acordo de aquisição de 100% do capital da Interprint sem qualquer impacto na apuração do valor final do ágio.**

Com efeito, foi estabelecido no Acordo de Investimentos e Outras Avenças firmado em 21/08/2018, que 76% das quotas da Interprint seriam adquiridas diretamente pela Unicert com pagamento de R\$ 165.000.000,00 (mais ajustes até o fechamento) em dinheiro, e 24% das quotas seriam adquiridas por pagamento em valores mobiliários de emissão da ABnote no valor de R\$ 51.700.000,00, mediante a incorporação de uma sociedade que detivesse a participação na Interprint.

Com base neste acordo, em 28/02/2018, os então sócios da Interprint aumentaram o capital social da Orictolagus Participações Societárias Ltda. ("Orictolagus") no valor de R\$51.700.000,00, integralizado através da cessão e transferência de 24% das quotas da Recorrente.

Esta integralização foi realizada a valor de mercado, pelo mesmo preço acordado com os Investidores no Acordo, e respaldado em laudo de avaliação. Segundo informa a recorrente houve pagamento de imposto pelos sócios nesta operação. (DARFs anexados doc. 06 da Impugnação).

A recorrente justifica a operação triangular entre a Unicert, Interprint e Orictolagus, na condição estabelecida pelos ex-sócios da Interprint de receber parte do valor da venda da empresa em títulos mobiliários da adquirente (ações da Unicert).

Ressalta que tal estrutura de negócio visou evitar eventuais problemas que adviriam de uma subscrição direta no capital da empresa American Banknote SA (ABNote), mediante mera troca de ações da Interprint, tendo em vista que a lei das SA (Lei nº 6.404/1976, art. 171, § 2º) dá direito de preferência na subscrição aos sócios da empresa com ações subscritas (no caso a ABNote), o que poderia inviabilizar a transação.

Diante das condições do negócio, entendo ter razão a recorrente quando afirma que o ágio em questão seria gerado por qualquer que fosse a estrutura adotada, já que a operação correspondeu à alienação de 100% das quotas de uma sociedade a terceiros, por valor de mercado superior ao patrimônio líquido da investida e que a empresa Orictolagus não seria necessária à criação do ágio, tendo sido utilizada apenas com o intuito de viabilizar a operação societária de pagamento de parte do preço com ações da controladora da empresa investidora.

(...)

Note-se que o negócio de compra e venda é real. O que se discute é se o contribuinte poderia adotar a estrutura societária que utilizou para a sua concretização.

No presente caso, entendo que restou plenamente justificada a estrutura societária adotada na operação, inclusive a utilização de um terceira empresa (Orictolagus) como etapa intermediária para a finalização do acordo negocial.

Embora considere que a previsão legal que autoriza a amortização antecipada do investimento como despesa, conflita com princípios de justiça fiscal em face dos demais contribuintes, e, ainda, que não se justifica tal incentivo tanto do ponto de vista da política fiscal quanto do ponto de vista econômico, entendo que enquanto vigente a lei, nos casos que nela se enquadrem, tal dedução deve ser respeitada pelo Fisco. (destacamos)

Observa-se que, em razão de análise de fatos e provas, afastou-se e entendeu-se como *indevida* a acusação (e premissa do Fisco) de que, aqui, tratar-se-ia de *ágio interno*.

Em exercício lógico, indaga-se: como o v. Acórdão recorrido se posicionou sobre a possibilidade e a legalidade de dedução de *ágio interno*?

Ora, não se sabe – e nunca se saberá-, posto que não se adentrou ao tema, rejeitando-se, desde logo, esta premissa factual acusatória das condições da formação do sobrepreço deduzido.

Porém, a Fazenda Nacional, em Recurso Especial, assim versa:

Note-se que, igualmente [referindo-se, aqui, primeiro, ao v. Acórdão nº 1301-00.058] ao caso em análise, o contribuinte elaborou diversas reorganizações societárias, envolvendo empresas vinculadas ao mesmo grupo econômico que numa sequência de operações de integralização de capital, incorporação e cisão parcial, gerou um ágio artificial que foi indevidamente aproveitado pelo grupo.

(...)

O que se verifica no acórdão paradigma é que são empresas submetidas ao mesmo controle acionário, que fizeram uma reavaliação com base em rentabilidade futura visando usufruir de um benefício fiscal previsto somente quando, efetivamente, há pagamento de ágio em operação de aquisição ou equivalente. Deste modo, o que se infere é que as operações de reorganização societária promovidas pelo grupo empresarial foram realizadas sem propósito econômico ou intuito negocial.

O entendimento da e. Turma a quo no acórdão recorrido é no sentido de que o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (denominado ágio de si mesmo), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo, não relevando na análise a substância econômica da operação. Assim, para o relator, a simples incorporação reversa, dá ensejo ao ágio que poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

(...)

Desse modo, a divergência jurisprudencial pode ser assim resumida.

A Turma do acórdão paradigma julgou que a lei não autoriza a dedução do “ágio de si mesmo” (“despesa que tem por base a própria mais valia do seu

*patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada por ela própria, fez refletir no seu ativo os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma reorganização societária, sem despende um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa”) da base de cálculo do IRPJ e da CSSL. Por outro lado, a Turma a quo julgou que **a lei autoriza a dedução do “ágio de si mesmo” e que eventual pecha de artificialismo dessa despesa tem efeito apenas na área contábil, sem reflexos no campo tributário face a ausência de previsão legal que impeça a dedução da quantia.***

O Acórdão paradigma nº 1402-001.338, analisando situação fática em tudo parecida ao do presente caso, também decidiu pela ineditabilidade desse ágio criado de forma artificial. Vejamos: (...)

Assim, estando demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial. (destacamos)

Claramente – mais uma vez reiterando a admiração e o grande apreço às funções e ao trabalho dos I. Representantes da Recorrente - sem margens para qualquer dúvida ou interpretação diversa dos termos e afirmações recursais, o *Apelo Especial* fazendário refere-se e insurge-se contra **entendimento e fundamento inexistentes** no v. Acórdão recorrido.

Nada do que se afirmou nas razões recursais, que teria decidido a C. Turma Ordinária, foi, assim, de fato decidido.

Ilustrando, em **nenhum** momento se entendeu lá que o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (denominado ágio de si mesmo), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo, não relevando na análise a substância econômica da operação ou mesmo que a lei autoriza a dedução do “ágio de si mesmo” - mas a **Recorrente assim, expressa e literalmente, afirma.**

Conferindo o mais sincero, devido e antigo respeito ao imprescindível e zeloso trabalho da N. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, não só está se adotando **premissa equivocada** na escolha e apresentação dos v. Acórdãos *paradigmas*, como as próprias razões aduzidas acabam por não guardar qualquer **dialeticidade** para sustentar a pretensão de reforma daquilo – **realmente** – decidido.

Repita-se: a acusação de *ágio interno* foi logo superada por constatação factual e documental, **não** se adentrando ao debate jurídico sobre a sua dedução e nem promovendo-se qualquer outra incursão de Direito sobre o tema da *mais-valia* gerada *intragrupo*.

Se a Recorrente discordou de tal conclusão, entendo ser essa fruto de um eventual erro na compreensão da matéria, quando se rejeitou a ocorrência de *ágio interno*, ou mesmo que houve a *ausência* de apreciação meritória desse tema, poderia ter assim tratado em Embargos de Declaração, que foram opostos – mas, contudo, exclusivamente versaram sobre *omissão* na

análise de fundamento referente à legislação que regula a dedução do ágio da base de cálculo da CSLL.

Noutro giro, também poderia a Fazenda Nacional ter apresentado outros v. Acórdãos *paradigmas* que trataram sobre a *ilegitimidade* ou as *ilegalidades* na adoção de entidades consideradas *empresas-veículo* – tema, este, que, de forma efetiva, foi juridicamente analisado no voto vencedor (constando até da ementa). Mas assim não foi feito.

Posto tudo isso, revela-se, com toda a certeza e segurança, a presença de *erro de premissa* e ausência de dialeticidade das razões recursais para questionar o v. Acórdão recorrido, acrescidos, por consequência, da carência de demonstração de um dissídio jurisprudencial sobre a mesma matéria legal, objeto de julgamento.

Assim, entende-se por não conhecer do Recurso Especial em relação ao tema *indedutibilidade do ágio – ágio interno*.

Já no que tange à matéria da *dedutibilidade do ágio na base de cálculo da CSLL*, em seu Petição, a Recorrida, em resumo, afirma que *a conclusão adotada no referido paradigma, na realidade, confirma o entendimento firmado no presente caso no sentido de que "[o] decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso"*.

Ou seja, entende a Recorrida que há *convergência* de entendimentos entre aquilo decidido nos r. Arestos *paradigma* e recorrido - agora sob análise e cotejo.

Assim decidiu o v. Acórdão recorrido sobre o tema da CSLL:

Ementa

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

(...)

Voto Vencido

V. DA CSLL

Tratando-se o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de mero reflexo do lançamento referente ao IRPJ, aplicam-se a ele todas as conclusões adotadas em relação ao lançamento principal.

(...)

Voto Vencedor

O art. 386 do RIR/99 não faz qualquer restrição a respeito da forma jurídica pela qual a participação societária tenha sido adquirida, ao dispor sobre as regras de dedução da contrapartida da amortização do ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. (destacamos)

Agora, confira-se trecho o r. Despacho de Embargos que rejeitou a suposta omissão sobre a matéria:

Entendo que não assiste razão à demandante.

Em primeiro lugar porque a recorrente sequer apresentou contrarrazões ao recurso voluntário onde poderia ressaltar o ponto de vista quanto à indedutibilidade do ágio na base de cálculo da CSLL, por ausência de previsão legal em sentido contrário.

Assim, tal questão não foi prequestionada para justificar a imputação de omissão da decisão em relação a ela.

Além disso, o entendimento da decisão recorrida pela aplicação reflexa do resultado do julgamento do IRPJ - no sentido da permissão da amortização do ágio - à CSLL tem respaldo no próprio Termo de Verificação. Isso porque a autoridade lançadora tratou o lançamento da CSLL no mesmo enquadramento do IRPJ:

Desta forma, elaboramos demonstrativo (Anexo I) dos valores aproveitados irregularmente para amortização pela incorporação da UNICERT e que estão sendo objeto de lançamento de ofício em Auto de Infração por reduzirem o lucro para efeito de apuração do IRPJ e CSLL, em desacordo com Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Considerando tais passagens, esclarece-se que: **1)** o voto vencedor em nada divergiu do voto vencido em relação à CSLL, **2)** pois não enfrentou tal alegação específica do Recurso Voluntário da Contribuinte, **3)** na medida que já deu provimento quanto à validade do ágio e à licitude da estrutura da operação de aquisição – restando, assim, *prejudicado* tal argumento específico - e, logicamente, subsidiário-, somente sobre a CSLL - e, **4)** finalmente, o v. Acórdão recorrido, consequentemente, por não distinguir, nessa análise de validade do ágio sob escrutínio, a aplicação das normas arts. 385 e 386 do RIR/99 para o Lucro Real e para a base de cálculo da CSLL, em nada se opôs ao fundamento do próprio lançamento de ofício quanto à apuração da Contribuição Social (em que a Fiscalização adotou a mesma legislação para ambos os tributos).

Agora, confira-se o v. Acórdão paradigma:

CSLL. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

Em conformidade com o disposto no art. 7º (caput) e inciso III da Lei nº 9.532, de 1997, a faculdade de amortização de ágio, nas condições ali referidas, limita-se à apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica.

(...)

Observo que a contribuinte, por meio da peça impugnatória, sustentou que, no caso de amortização de ágio, inexistia previsão legal que permita a adição da referida despesa na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Creio que o argumento é digno de reparo.

Não se trata de falta de autorização para adição, mas, sim, de ausência de previsão legal para amortização, por força do disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99, isto é, a faculdade de amortização refere-se à apuração do lucro real. Assim, ainda que se admitisse, no presente caso, a amortização pretendida pela fiscalizada, ela só seria possível na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Diante do exposto sou, também, por dar provimento ao recurso relativamente a este item. (destacamos)

Estamos diante de muito curiosa situação processual: o v. Aresto *paradigma* **questiona, contraria e deslegitima** a base legal do lançamento de ofício em relação à CSLL – a qual, no v. Acórdão recorrido, não foi atacada ou afastada.

Exatamente nesse sentido, como já bem visto no r. Despacho de Embargos, a Fiscalização, na Autuação, entendeu e registrou que a mesma legislação referente à dedução do ágio se aplicaria tanto para o cálculo do Lucro Real, como para a obtenção da base de cálculo da CSLL.

Já no v. Acórdão *paradigma*, fixou-se, de maneira oposta, que tal legislação aplicar-se-ia apenas ao Lucro Real e não para a CSLL.

Crucial lembrar que v. Acórdão recorrido não apreciou a alegação em relação à legislação específica que regula a dedução do ágio na apuração da CSLL (argumento **da Contribuinte** e **não** da Fazenda Nacional) e tampouco afastou qualquer critério, fundamento ou premissa legal do lançamento de ofício em relação a esta Contribuição Social.

Assim, na verdade, o que temos aqui é a mais plena ausência de interesse de agir em relação à matéria de CSLL.

Trazendo um outro exemplo casuístico, para melhor ilustrar, seria como recorrer apenas da matéria da multa de ofício aplicada, contra Acórdão que declarou integralmente improcedente o crédito tributário. Ou recorrer do *mérito* de decisão que declara a nulidade por erro da Atuação.

In casu, somente poderia a Fazenda Nacional se insurgir contra esse tema se - e quando – hipoteticamente - esta C. 1ª Turma da CSRF viesse a afastar o entendimento de legitimidade das deduções de ágio, estabelecida ampla e irrestritamente no v. Acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos para a C. Turma Ordinária *a quo* proferir novo Julgado, no qual – aí, sim – ao apreciar o tema subsidiário, dá-se provimento à alegação da Contribuinte em relação específica ao tratamento do ágio na apuração da monta de *lucro* tributável pela CSLL.

Mas – tudo – isso, simplesmente, não ocorreu.

O resultado do eventual acatamento dessa matéria para julgamento, agora, permitiria que, por via transversa, alterasse-se os critérios jurídicos e a base legal do lançamento de ofício em relação à CSLL, para, então, adotar-se legislação diversa daquela invocada pela própria Autoridade Fiscal para fundamentar sua exigência, de modo que aquilo, antes firmado no v. Acórdão recorrido, em relação a toda dedução do ágio glosado, torna-se apenas aplicável ao Lucro Real – *salvando*, então, a exigência dessa Contribuição Social instituída em 1988.

Desse modo, reafirmando todos o respeito, apreço e admiração à *Parte* insurgente, não há, em relação a tal *segundo* tema, hipótese regimental e nem interesse recursal, também não se conhecendo do *Apelo* fazendário em relação a tal matéria.

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator